

Devlet Üniversitelerinin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemine İlişkin Algı Düzeyleri İle Mevcut Uygulamalarının Karşılaştırılması*

Comparison Of The Present Practices And The Degrees Of Perception With Regard To Internal Control System In The Accounting Agencies Of State Universities

Durmuş ACAR**
Özen AKÇAKANAT***

ÖZET

İç kontrol sisteminin oluşturulması gerekliliği özel sektörde olduğu kadar kamu sektöründe de gündeme gelmiştir. Bu kapsamda ülkemizde yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanunla kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması için gereken unsurlar ortaya konmuştur. Buradan hareketle bu araştırmanın amacı, üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sisteminin önemine ilişkin algılarını tespit etmek, muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine ilişkin mevcut uygulama düzeylerini belirlemek ve böylece algı düzeyi ile mevcut uygulamalar arasında farklılık olup olmadığını ortaya koymaktır. 74 devlet üniversitesinin muhasebe birimlerinin başkanları ile anket çalışması yapılarak elde edilen veriler sonucunda muhasebe birim yöneticilerinin iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri ile iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaların gerçekleştirilme düzeyleri Wilcoxon eşleştirilmiş iki örnek testi ile karşılaştırılmıştır. Karşılaştırma sonucunda ankette yer alan 20 ifadenin 17'sinde istatistiki olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Buradan daire başkanlarının iç kontrol sistemini çok önemli olarak algılamalarına rağmen yöneticisi oldukları muhasebe birimlerinde mevcut uygulamalar açısından bu özeni göstermedikleri ve mevcut uygulamaların gerçekleştirilmesinde eksiklikleri olduğu sonucu çıkarılabilir.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, İç Kontrolün Bileşenleri, Kamu İdareleri, 5018 Sayılı Kanun, Üniversiteler
Çalışmanın Türü: Araştırma

ABSTRACT

The necessity of the establishment of an internal control system for public sector came to agenda as much as private sector. The Republic of Turkey Law 5018 came into force determining the components for the establishment of internal control system for public departments. This study aims to determine the universities accounting units' perception of the importance and current application levels of internal control system thus putting forth the difference, if there is between perception and application levels.

New financial management and control law elements of system that fiscal transparency, accountability, accrual accounting, strategic planning and performance based budgeting, multi-year budgeting, internal control and internal audit has been regulated in Public Financial Management and Control Law No 5018. 55-56. Substance of the law no 5018 includes internal control. Important levels have made progress towards the establishment of the internal control system in public administration with published relating to internal control "Internal Control and Ex Ante Financial Control Procedures and Principles for Pre-regulation" and "Paper of the Public Internal Control Standards".

One of the basic constituent of the brand-new Turkish public finance management and control law whose administrative and juridical framework were determined in accordance with the law numbered 5018 can be said the foreseen internal control system which was designed in public administration and would be applied. An internal control system is required to be applied effectively in order to reach intended goals which are to run the activities of public administrations efficiently, in a productive and economic way. The goals and the basis of appointed politics of administrations stated in this definition are strategic plans of administrations. As stated in the definition, an internal control system includes all the activities and procedures of an administration so as to reach its objectives. These activities and procedures are financial or nonfinancial activities or procedures. Namely, an internal control is not limited to financial control in accordance with the law numbered 5018

The key role administrations to establish and apply the internal control system were given to top managers. The authority and responsibility of top managers are to form financial management and control system as predicted in the law, supervise the process, and take required precautions to observe and develop. The top manager would accomplish this task in cooperation with the managers of financial services, spending authorities and internal auditors and other officials. The law is enforced by directors of strategy development and spending authorities to establish internal control system in public administrations, to apply and develop no matter how the key role regarding internal control has been given to the top manager. However, it should not be

* Bu makale, yazarlar tarafından hazırlanıp yönetilen "Devlet Muhasebe Sistemi içinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma" başlıklı yayınlanmamış doktora tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

** Prof. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi

*** Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi

forgotten that internal control is a process which every person from the very top executive to junior administrative officer has a role in various ways.

Internal control system is an integrated system to reassure administration, internal and external shareholders in the fields of the efficiency and productivity of activities which are affected by board of directors, directors, internal auditors and officials, being accordance with related laws and regularizations, the credibility of financial reporting and reaching major corporate objectives. The sense of productivity growing in public administrations, becoming transparent and the need of accountability beginning with institutionalization, the increasing importance of corporate governance and performance necessitate the establishment of internal control system. In this study, the survey method was used to inquire how internal system was perceived by directorates of strategy development who play the greatest role in establishing, applying and improving internal control systems in state universities, and the present condition of accounting agencies in the head of departments. This survey study was carried out with the heads of departments who are the directorates of strategy development which is the accounting agency in universities. The number of universities which are within the scope of special budgeted administration as of the date of the performing the research in our country is 102. Though the number of universities as of the date of the performing the research was 102, the survey study was carried out in 94 universities. These universities could not be included since their presidents, and accordingly, directorates of strategy development were not assigned due to the fact that the institutional laws of one university were issued in the official gazette dated the 1st of April, 2010 and the institutional laws of seven universities were issued in the official gazette dated the 14th of July, 2010 when operations were being handled. In this study, it is aimed to reach the whole of the essential mass without sample selection; however, only 74 universities returned, which corresponds to 78,7 %, the rate of return. As a result of the survey study with the directorates of accounting agencies of 74 state universities, it is seen that the degree of perception of the directorates of strategy development regarding internal control system was high. The fivefold likert scale was used to measure the perceptions of head directorates. According to 20 statements measuring the degree of perception, the mean of the answers that head directorates was found to be 4.239. The closeness of the mean to the value "5" indicates the sensitivity of the directorates' perception. That is, the directorates of accounting agency consider the establishment of internal control system as important.

The statements measuring the degree of perception were adapted to present condition in order to compare the degree of directorates' perceptions regarding internal control system and the present practices devoted to internal control system. The levels of implementation of the present practices regarding internal control system of accounting agencies of universities were measured by the threefold likert scale (1=No, 2=Partly, 3=Yes). It was found that the mean of results for 20 questions is 2,233. This average value indicates that the accounting agencies could not perform the applications with regard to internal control system accurately, and could put into practice at the level which is a little above "partly". When the situation is assessed in terms of the efficiency of internal control system, it is seen that the accounting agencies is not efficient to meet present conditions for the applications of internal control system.

It is found that there is a meaningful difference in 17 out of 20 statements when the degree of implementation of present practices regarding internal control system and the degree of perception regarding internal control system of the directorates of strategy development. It can be concluded that the directorates consider internal control system important; nevertheless, they do not pay enough attention to present implementations of accounting agencies as the heads of these departments, and they have deficiencies in putting these conditions into practice.

Keywords: Internal Control, Internal Control Components, Public Administrations, Law Numbered 5018, Universities

Type of Study: Research

GİRİŞ

Küresel bazda yaşanan şirket iflasları ile gündeme gelen muhasebe uygulamalarından kaynaklanan hata, hile ve yolsuzluklar özel sektörün yanı sıra kamu sektöründe de yeni yapılanmalar ve yönetim alanlarında yeni yaklaşımlar ortaya çıkarmıştır. Bu gelişmeler yanında, ülkemizde yaşanan ekonomik ve mali krizlerin, kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi alanlarında yeni düzenlemelerin ortaya çıkmasında önemli bir etkisi olmuştur. Varlıkların korunması, güvenilir finansal bilgi sağlanması, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğinin sağlanması amacıyla üst yönetim tarafından belirlenen politika ve prosedürleri kapsayan bir süreç olarak tanımlanabilen iç kontrol kamu idarelerinde yeni uygulanmaya başlanan yaklaşımlardan biridir. Ülkemizde kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele alan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeni sistemin en önemli unsurlarından olan iç kontrol sisteminin kamu idarelerinde kurulması ve uygulanması gündeme gelmiştir.

Etkin iç kontrol sistemi yukarıda da açıklandığı gibi amaçlanan hedeflere ulaşmanın bir anahtarıdır. İç kontrol sisteminin etkinliğinden bahsedebilmek için de iç kontrol sisteminin beş bileşeni olan kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemenin oluşturulması ve işlevini yerine getirmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile iç kontrol sisteminin beş bileşeni etkin bir iç kontrol sistemi için temel kriterlerdir.

Çalışmada önce iç kontrolün tanımı, bileşenleri, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında iç kontrol ve iç kontrol bileşenleri konularında literatür taramasına yer verilmiş, daha sonrada devlet üniversitelerinde yapılan anket çalışmasına ve bulgularına değinilmiştir.

1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı

İç kontrolün tanımını yapmak için öncelikle kontrolün tanımının yapılması önemlidir. Kontroller yönetim sisteminin hedeflerine ulaşmasına güvence sağlamak için tasarlanmış kurallar, yöntemler ve yapılardan oluşur. Kurumsal amaçlara ulaşılması, hedeflerin gerçekleştirilmesi, amaç ve hedeflere ulaşmadaki belirsizlik ve risklerin yönetilmesine yönelik olarak alınan önlemlerin tümü kontrol kapsamındadır. (Candan, 2006; 45) İç kontrol ise, organizasyonun varlıklarını koruyan, muhasebe verilerinin güvenilirliğini ve doğruluğunu kontrol eden, operasyonel etkinliği ve tanımlanmış yönetim politikalarına bağlılığı artıran tüm yöntem ve ölçeklerin koordinasyonu ve organizasyonun planını kapsayan bir sistemdir. (Wood, 1989; 42)

Başka bir tanıma göre iç kontrol, kanun ve düzenlemeler ile uyumlu, yönetimin doğru kararlar vermesini sağlayan, faaliyetlerin sonuçlarını güvenilir bir şekilde raporlayan, organizasyonun faaliyetlerini etkin ve verimli bir şekilde yürütmesini sağlayan, organizasyonun finansal ve finansal olmayan faaliyetlerini bütünleştiren, çeşitli yönetsel seviyeler tarafından oluşturulan bir sistemdir. (Trenerry, 1999; 6) İç kontrol organizasyonun misyonunun ve amaçlarının gerçekleştirilmesi için makul güvence sağlayan ve organizasyonda çalışan insanların birlikte çalışma gayretlerini, planları, faaliyetleri, politikaları bütünleştiren bir sistemdir. (Dinapoli, 2007; 4)

5018 sayılı Kanuna göre iç kontrol, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır. Kamu idarelerinin faaliyetlerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, varlık ve kaynakların korunmasını sağlamak amacıyla oluşturulan iç kontrol sisteminin hedeflenen amaçlarına ulaşabilmesi için etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu tanımda belirtilen idarelerin amaçları ve belirlenmiş politikalarının dayanağı, idarelerin stratejik planlarıdır. (Tosun ve Cebeci, 2006; 133) Tanımda da belirtildiği gibi iç kontrol, bir kurumun amaçlarına ve hedeflerine ulaşmak için yaptığı tüm faaliyet ve işlemleri kapsamaktadır. Bu faaliyet ve işlemler mali veya mali olmayan işlem ve faaliyetlerdir. Yani 5018 sayılı Kanunda iç kontrol sadece mali kontrol ile sınırlandırılmamıştır. (Aksoy, 2008; 4)

2. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri

İç kontrol sisteminin bileşenleri kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve denetimdir. Bu beş bileşen birbiriyle ilişkilidir. Bu bileşenlerin birbiriyle ilişkili olması, her bir bileşenin birbirini etkilemesi ve birbirinden etkilenmesi anlamına gelmektedir. İç kontrol sisteminin etkinliğinden bahsedebilmek için bu beş bileşeni içine alan bir iç kontrol sisteminin oluşturulması gerekir. (Internal Control Guide for Managers, 2009; 14) 5018 sayılı Kanunun ortaya koyduğu iç kontrol bileşenleri COSO'nun ortaya koyduğu iç kontrol bileşenleri ile aynıdır. Yani 5018 sayılı Kanun COSO'nun iç kontrol standartları olan beş bileşeni benimsemiştir. 5018 sayılı Kanuna göre iç kontrol standartları, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir ve yayımlanır. İdareler, mali ve mali olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlüdür. Kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerce görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar belirlenebilir. (İç Kon. ve Ön Mali Kon. Yön, m.5)

Ülkemizde iç kontrol sisteminin standartlarına ilişkin COSO iç kontrol standartları çerçevesinde 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete'de "Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği" yayınlanmıştır. Tebliğ'de "Kamu idarelerinin, iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına uyumunu sağlamak üzere; yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması, gerekli prosedürler ve ilgili düzenlemelerin hazırlanması çalışmalarını yürütmeleri ve bu çalışmalarını en geç 31.12.2008 tarihine kadar tamamlamaları gerektiği düzenlenmiştir. Yine aynı tebliğde söz konusu çalışmaların etkili bir şekilde ve zamanında yürütülmesini sağlamak üzere, idarelerin üst yöneticileri tarafından gerekli önlemler alınacaktır." ifadesi yer almaktadır. (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2007)

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği'nin iç kontrolün unsurları ve genel koşulları başlıklı 7. maddesinde ve Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde iç kontrol sisteminin standartları; Kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme olarak sayılmıştır.

2.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, organizasyonun çalışanları ve yönetimi tarafından iç kontrol ve kontrol bilincinin oluşturulması ve sürdürülmesine ilişkin tutumlardır. Kontrol ortamı, organizasyonun faaliyetlerini, kararlarını yaygın bir şekilde etkileyen ve iç kontrol sisteminin tamamı için altyapı sağlayan bir bileşendir. Kontrol ortamı organizasyondaki insanların maneviyat ve dürüstlükleri, etik değerleri, becerileri kadar yönetimin felsefesi, tarzı ve destekleyici tutumu ile ilgili yönetimin kontrolünün ürünüdür. Kontrol ortamı, sorumluluk ilişkileri ve organizasyonun yapısından etkilenmektedir. (Dinapoli, 2007; 7)

Güçlü bir kontrol ortamı etkin bir iç kontrol sistemini ve yönetim bilincini yansıtır. Diğer taraftan zayıf bir kontrol ortamı ise, organizasyonun muhasebe kontrollerinin etkinliğini azaltır ve finansal tablolarının güvenilirliğini azaltır. (Taylor ve Glezen, 1997; 245)

Kontrol ortamının değerlendirilmesine yönelik yönetim şu soruları sormalıdır: (Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code, 1999; 13)

- Organizasyonun kültürü, davranış kuralları, insan kaynakları politikaları ve performans değerlendirme sistemleri organizasyonun hedeflerini, risk yönetimini ve iç kontrol sistemini destekliyor mu?
- Yetki ve sorumluluklar, karar alım süreci ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesinin yetkin insanlar tarafından yapılabilmesi için net bir şekilde tanımlanmış mıdır? Kararlar ve organizasyonun farklı birimlerinin faaliyetleri uygun olarak koordine edilmiş midir?
- Organizasyonun çalışanları, organizasyonun hedeflerinin gerçekleştirilmesi ve hedefe ulaşmadaki risklerin yönetimi ile ilgili bilgi, yetenek ve araçlara sahip midir?

5018 sayılı Kanunun 57. maddesinde “yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgilili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.” hükmü ile kontrol çevresinin önemine vurgu yapılmıştır. (5018 Sayılı Kanun, m.57) COSO iç kontrol standartları çerçevesinde ülkemizde yürürlüğe giren “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ile kontrol çevresine ilişkin dört standart kabul edilmiştir. Bu dört standart şunlardır; etik değerler ve dürüstlük, misyon, organizasyon yapısı ve görevler, personelin yeterliliği ve performansı, yetki devri.

2.2. Risk Değerleme

İç kontrol bileşenlerinden ikincisi olan risk, organizasyonu bütünüyle etkileyebilecek olan faaliyetler ve mali kayıpla, etik olmayan davranışlar, güvenilirliğin sağlanamaması ve yasal gerekler ile çalışma politika ve prosedürlerine uygun olmama gibi bir olay ya da faaliyetin organizasyonu olumsuz yönde etkilemesidir. Başka bir ifade ile risk organizasyonun amaçlarına ulaşabilmesi veya belirlediği stratejileri başarılı bir şekilde uygulamasını engelleyen olay ve davranışlardır. (Demirbaş, 2005; 177) Organizasyonun amaçlarını gerçekleştirebilmesi ve doğru kararlar alabilmesi için, öncelikli olarak karşılaştığı ve karşılaştığı muhtemel riskleri tanımlaması, daha sonra bu riskleri değerlendirip analiz etmesi ve son olarak da bu riskleri yönetmesi gerekir. (Ionescu, 2007; 131)

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin 7. maddesinde risk değerlendirmesi, “mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir.” şeklinde tanımlanmıştır ve “idarenin, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendireceği” belirtilmiştir. (İç Kon. ve Ön Mali Kon. Yön, m.7) COSO iç kontrol standartları çerçevesinde ülkemizde yürürlüğe giren “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ile risk değerlendirmesine

ilişkin iki standart kabul edilmiştir. Bu iki standart şunlardır; planlama ve programlama ile risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi.

2.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, yönetim ve yönetim kurulu tarafından oluşturulan politika ve yöntemlerdir. (Hallock, 2007; 8) Kontrol faaliyetleri, organizasyonun her bir fonksiyonu ve yönetim düzeyi için uygulanır, yani kontrol faaliyetleri organizasyon içerisinde tüm seviyelerde yer alır. (Trenery, 1999; 18)

Kontrol faaliyetleri, organizasyonun plan, program ve hesap verilebilirliğinin ayrılmaz bir parçasıdır. Kontrol faaliyetlerinin etkinliğinden söz edebilmek için, amaca uygun olması, planlandığı gibi işlemesi, kapsamlı ve makul olması gerekir. Kontrol faaliyetleri, risk değerlendirme unsuru çerçevesinde belirlenen risklerin de izlenmesini sağlayacak şekilde düzenlemeli ve uygulanmalıdır. Bu şekilde düzenlenip uygulanan kontrol faaliyetleri risklerin ortadan kaldırılmasına aracılık eder. (COSO, 1992; 49) Bir organizasyonun başarısını tehdit eden risklerle mücadele için birçok farklı kontrol faaliyeti kullanılabilir. Ancak çoğu kontrol faaliyeti önleyici ve tespit edici kontrol faaliyeti şeklinde ikiye ayrılabilir: Önleyici kontroller ve tespit edici kontroller. Önleyici kontroller, sorunlar ortaya çıkmadan önce, sorunların ortaya çıkmasını engelleyen kontrollerdir. Tespit edici kontroller, sorunlar ortaya çıktıktan sonra bu sorunların ortaya çıkarılmasını sağlar.(Dinapoli, 2007; 16)

Önleyici kontroller tespit edici kontrollere göre daha yoğundurlar. Önleyici ve tespit edici kontrollerin her ikisi de aynı kontrol hedefine ulaşmak için yapılırlar. Fakat önleyici kontrollerin geri beslemesi, tespit edici kontrollere göre daha hızlı olur. Tespit edici kontrollerin geri beslemesi daha ani ya da gecikmelidir. Örneğin gider döngüsü ele alındığında, nakit ödeme miktarlarının kontrolüne ilişkin (yetkisiz hiçbir harcamanın yapılmaması ve hiçbir gereksiz kaynak harcamasının yapılmaması için) kontrol faaliyetleri uygulanacak olursa, yönetim spesifik olarak şu tip kontrolleri gerçekleştirebilir: (Christ vd., 201; 1)

- Önleyici; çalışanların belirli bir miktarın üzerindeki harcamaları yapmaması için yetki limitleri uygulamak,
- Ani geri beslemeli tespit edici; belirli bir miktarın üzerinde harcamayı yapan çalışanın bilgisayarında alarm uyarısı oluşturulması,
- Gecikmeli geri beslemeli tespit edici; periyodik olarak, örneğin aylık, belirli miktar üzerindeki harcamaların rapor edilmesi.

Önleyici kontroller; görevlerin ayrımını, yetkilendirmeleri, onaylamaları ve doğrulamaları, kaynak ve kayıtlara erişimin sınırlandırmasını içerir. (Evaluating Internal Controls, 2009; 7) Tespit edici kontroller ise; kayıtlar ile ilgili varlıklar arasında uyum sağlanmasını, performans göstergelerinin oluşturulması ve kontrolünü içerir. (Understanding Internal Controls, 2009; 10-11)

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin 7. maddesinde kontrol faaliyetlerine ilişkin “önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol faaliyeti belirlenir ve uygulanır.” ifadesi yer almaktadır. (İç Kon. ve Ön Mali Kon. Yön, m.7) Bu kapsamda idarelerin uygulayacakları kontrol faaliyetlerini önleyici, tespit edici ve düzeltici kontroller olarak tasnif etmeleri ve buna göre tasarımları gerekmektedir. Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve uygulanması idarelerin görev ve sorumluluğundadır. Kontrol faaliyetlerinin hangi amaçlarla, hangi kriterlere göre ve hangi metotlarla tasarlanıp uygulanacağı kuruluşların yönetimleri tarafından belirlenecektir (zorunlu ön mali kontrole tabi tutulan iş ve işlemler hariç). (Candan, 2006; 57) Ülkemizde “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” kapsamında kontrol faaliyetlerine ilişkin altı standart kabul edilmiştir. Bu altı standart şunlardır; kontrol stratejileri ve yöntemleri, prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi, görevler ayrılığı, hiyerarşik kontroller, faaliyetlerin sürekliliği, bilgi sistemleri kontrolleridir.

2.4. Bilgi ve İletişim

İç kontrol sisteminin bileşenlerinden dördüncüsü olan bilgi ve iletişim bileşeni, iç kontrol sisteminin önemli ve birbirini tamamlayıcı parçalarındandır. (Cebeci, 2009; 27) Bilgi ve iletişim etkili kontrol için önemlidir; organizasyonun planı, kontrol çevresi, riskler, kontrol faaliyetleri ve performansı hakkındaki bilgiler organizasyonda yukarıdan aşağıya doğru ve karşılıklı olarak iletilebilmelidir. (Understanding Internal Controls, 2009; 17)

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin 7. maddesinde bilgi ve iletişime ilişkin “idarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilir.” ifadesi yer almaktadır. Bilgi ve iletişim standartı kapsamında “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ile bilgi ve iletişim standartına ilişkin dört standart kabul edilmiştir. Bu dört standart şunlardır; bilgi ve iletişim, raporlama, kayıt ve dosyalama sistemi, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi.

2.5. İzleme

Riskler tanımlanıp analiz edildikten, politika ve prosedürler uygulamaya konulduktan ve kontrol faaliyetlerine ilişkin bilgiler çalışanlara iletdikten sonra, yöneticiler iç kontrolün beşinci bileşeni olan izlemeyi gerçekleştirmelidirler. (Internal Control Guide for Managers, 2009; 18) İzleme, organizasyonun performans kalitesinin değerlendirilmesidir. (GAO, 2001; 57) Başka bir ifade ile izleme, organizasyonun belirli bir zaman aralığındaki performansının kalitesini değerlendirmek ve kontrollerin etkinliğini görebilmek için organizasyonun faaliyetlerinin ve işlemlerinin değerlendirilmesidir. (Dinapoli, 2007; 22) İzlemenin amacı, iç kontrolün etkin, tam anlamıyla gerçekleştirilmiş ve yeterli olarak tasarlanmış olup olmadığına karar verebilmektir. İç kontrol sistemi, eğer beş bileşene işlerlik kazandıracak şekilde uygulanmışsa, yeterli olarak tasarlanmış ve tam anlamıyla gerçekleştirilmiş olur. (Understanding Internal Controls, 2009; 17)

İç kontrol sisteminin hangi sıklıkla izleneceği düşünüldüğünde, hem devam eden izleme faaliyetleri hem de bağımsız (ayrı) izleme faaliyetleri ile değerlendirilmesi söz konusudur. Yani izleme, devam eden izleme eylemlerini ve bağımsız (ayrı) değerlendirmeleri kapsar. (GAO, 2001; 57)

Devam eden izleme faaliyeti, faaliyetlerin normal akışında iç kontrolün etkinliğini değerlendirmeye hizmet eder. Bağımsız izleme faaliyetleri, belli zamanlarda kontrollerin etkinliğine odaklanan yönetim tarafından yapılan kontrol öz değerlendirmeleri, iç denetçiler, dış denetçiler veya danışmanlık firmaları tarafından yapılan izleme faaliyetlerini kapsar. (Understanding Internal Controls, 2009; 17)

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin 7. maddesine göre, iç kontrol sistem ve faaliyetlerinin idarelerce sürekli izlenmesi, gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Böylece izleme ile iç kontrolün performansı ölçülür ve kalitesi değerlendirilir. (Aksoy, 2008; 19) “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ile izleme standartına ilişkin iki standart kabul edilmiştir. Bu iki standart şunlardır; iç kontrolün değerlendirilmesi ve iç denetim.

3. Üniversitelerde İç Kontrole İlişkin Rol ve Sorumluluklar

Üniversitelerde iç kontrole ilişkin rol ve sorumluluklar işlem sürecinde yer alan tüm görevlileri kapsar. Yani, üniversitelerin bir faaliyetinde süreçte yer alan tüm yönetici ve çalışanların ortak rolü ve sorumluluğu bulunmaktadır. 5018 sayılı Kanuna göre iç kontrole ilişkin rol ve sorumluluğu bulunan aktörler; üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birim yöneticisi, muhasebe yetkilisi ve iç denetçilerdir.

Üniversitelerde üst yönetici olan rektör, iç kontrol sisteminin kurulması, gözetilmesi, işleyişi ve izlenmesinden sorumludur. Üst yönetici bu sorumluluğunun gereklerini harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirir. (İç Kon. ve Ön Mali Kon. Yön, m.8)

Harcama yetkilisi, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisidir. Harcama yetkilileri görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur. Buna göre birimlerinde iç kontrolü oluşturma, uygulama ve geliştirme sorumluluğu harcama yetkililerine aittir. (Aksoy, 2008; 36) Üniversitelerdeki harcama birimleri merkez harcama birimleri olan; Genel Sekreterlik Özel Kalem, İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı, Personel Daire Başkanlığı, Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı, Sağlık Kültür ve Spor Daire Başkanlığı, Bilgi İşlem Daire Başkanlığı, Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı, Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Hukuk Müşavirliği, Uygulama Araştırma Hastanesi ile fakülteler, merkezler, yüksekokullar, enstitüler, meslek yüksekokulları ve bölümlerden oluşur. Genel Sekreterlikte Genel Sekreter, Daire Başkanlıklarında Daire Başkanı, ancak Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarında daire

Başkanın muhasebe yetkilisi unvanına sahip olması durumunda diğer yönetici, Uygulama Araştırma Hastanelerinde başhekim, fakültelerde dekan, merkezler, yüksekokullar, enstitüler, meslek yüksekokullarında müdür ve bölümlerde bölüm başkanları harcama yetkilisi olmaktadır.

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütür. Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir. (Aksoy, 2008; 45)

Üniversitelerde muhasebe birimi olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının yöneticisi olan daire başkanları iç kontrol sisteminin kurulması, iç kontrol standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak, idarenin görev alanına ilişkin konularda standartlar hazırlamak, ön mali kontrol görevini yürütmekten sorumludurlar. (Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği, m.9) Araştırma buradan hareketle muhasebe birimi yöneticisi olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlarına uygulanmıştır.

Muhasebe yetkilileri, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden ve muhasebe kayıtlarının usulüne ve standartlara uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. (5018 Sayılı Kanun, m.61) Üniversitelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek üzere bir muhasebe yetkilisi bulunmaktadır. Bu muhasebe yetkilisi üniversitede gerçekleştirilen tüm mali işlemlere ilişkin muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden sorumludur.

İç denetçiler, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişi ile ilgili olarak yönetime bilgi sağlamaktan sorumludur. (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği, m.11) Üniversitelerde direkt üst yönetici olan rektöre bağlı olarak çalışan iç denetçiler iç kontrol uygulamalarının etkinliğini ve verimliliğini denetleyerek iç kontrol sisteminin gelişmesine katkı sağlar.

4. Araştırma

4.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Kısıtları

Üniversitelerde mali hizmetler birimi (muhasebe birimi) olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının yöneticisi olan daire başkanları iç kontrol sisteminin kurulması, iç kontrol standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak, idarenin görev alanına ilişkin konularda standartlar hazırlamak, ön mali kontrol görevini yürütmekten sorumludurlar. Buradan hareketle bu araştırmanın amacı, üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sisteminin önemine ilişkin algılarını tespit etmek, muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine ilişkin mevcut uygulama düzeylerini belirlemek ve böylece algı düzeyi ile uygulamaları arasında farklılık olup olmadığını ortaya koymaktır.

Anket çalışması üniversitelerin muhasebe birimi olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının yöneticisi olan daire başkanlarına yapılmıştır. Ülkemizde araştırmanın yapıldığı tarih itibarıyla özel bütçeli idare kapsamında yer alan üniversite sayısı 102'dir. Araştırmanın yapıldığı tarihte üniversitelerin sayısı 102 olmasına rağmen anket çalışması 94 üniversiteye yapılmıştır. Çünkü 1 Nisan 2010 tarihli resmi gazetede kuruluş kanunları yayınlanan bir ve 14 Temmuz 2010 tarihli resmi gazetede kuruluş kanunları yayınlanan yedi üniversitenin çalışmanın yapıldığı tarihlerde henüz rektörleri ve dolayısıyla Strateji Geliştirme Daire Başkanları atanmadığı için araştırmanın kapsamına dahil edilmemiştir.

4.2. Araştırmanın Hipotezi

Araştırmanın dayandığı hipotez şöyle ifade edilebilir;

H₁: Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrol sistemine yönelik algıları ile muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaları arasında fark vardır.

Yukarıda verilen hipotez ölçekte yer alan 40 ifade açısından tek tek değerlendirilmiştir.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada gerek yabancı gerekse yerli literatür taraması yapıldıktan sonra birincil veri toplama yöntemlerinden olan anket yöntemi uygulanmasına karar verilmiştir. Anket soruları gerek yabancı gerekse yerli literatür taraması sırasında elde edilen sorular esas alınarak oluşturulmuştur. Anket soruları özellikle

Sumru TÜMER (2010; 49-90) ve Nihal SALTİK (2007; 15-18)'in çalışmaları ile 5018 sayılı Kanun ve ilgili Yönetmelikler kapsamında hazırlanmıştır. Anket çalışması iki bölümden ve 40 sorudan oluşmaktadır.

Verilerin elde edilmesini sağlayacak anket formu, web'de arama hizmeti veren bir internet sayfasının elektronik anket hazırlama hizmeti kullanılarak internet ortamına aktarılmıştır. Anket linki 01.09.2010 – 31.10.2010 tarihleri arasındaki iki aylık zaman diliminde muhtelif kereler Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının önceden tespit edilmiş olan elektronik posta adreslerine gönderilmiştir. 31 Ekim 2010 tarihi itibarı ile değerlendirmeye uygun 74 adet anket formu elde edilmiştir. Bu %78,7 lik bir geri dönüş oranına tekabül etmektedir. %95 güven aralığında bu sayının evreni temsil ettiği düşünülmektedir. (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2004; 50) Çalışmanın ana kütlelerini oluşturan diğer 20 daire başkanından 7 tanesi anket formunu sakıncalı bulduğu için, 13 tanesi de zaman kısıtları ve iş yoğunluğu gerekçeleriyle ankete cevap vermemişlerdir.

Anketlerden elde edilen veriler, Statistical Package for Social Science for Windows (SPSS 15.0) programı kullanılarak bilgisayar ortamına aktarılmış ve verilerin analizi ve hipotezlerin test edilmesinde bu programdan yararlanılmıştır.

4.4. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

4.4.1. Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının İç Kontrol Sistemine Yönelik Algı Düzeyleri

Strateji geliştirme daire başkanlarının iç kontrole yönelik algı düzeyini ölçmek için 5'li likert tipinde hazırlanmış 20 soru sorulmuştur. Bu 20 soruluk ölçeğin güvenilirliğini ölçmek amacıyla Cronbach Alpha katsayısı hesaplanmış ve α değeri 0.98 bulunmuştur. Bu da ölçeğin güvenilirliğinin çok yüksek olduğunu göstermektedir. Tablo 1'de Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrol sistemine yönelik 20 ifadeye ilişkin algı düzeylerinin aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri görülmektedir.

Tablo 1. Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının İç Kontrol Sistemine Yönelik Algı Düzeylerinin Aritmetik Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

No	İfadeler	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
1.	Daire Başkanlığımızın örgüt şemasının oluşturulması önemlidir.	4.486	0.996
2.	Daire Başkanlığımızın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımlarının yapılması önemlidir.	4.567	0.994
3.	Daire Başkanlığımızda personelin yeterliliği ve performansının bağlı olduğu yönetici tarafından yılda en az bir kez değerlendirilmesi ve değerlendirme sonucunun personelle görüşülmesi önemlidir.	4.310	1.045
4.	Daire Başkanlığımızda yetki devirlerinin, devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmesi ve ilgililere bildirilmesi önemlidir.	4.486	0.996
5.	Daire Başkanlığımızın stratejik planının hazırlanması önemlidir.	4.243	1.108
6.	Daire Başkanlığımızın performans programının hazırlanması önemlidir.	4.150	1.138
7.	Daire Başkanlığımızın amaç ve hedeflerine yönelik risklerin belirlenmesi önemlidir.	4.364	1.041
8.	Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen her bir faaliyette karşılaşılabilecek risk için, uygun kontrol strateji ve kontrol yöntemlerinin belirlenmesi önemlidir.	4.315	1.078
9.	Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin temel süreçlerin belirlenmesi ve süreçlerin tanımlanması önemlidir.	4.297	1.069
10.	Daire Başkanlığımızdaki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevlerinin farklı kişilere verilmesi önemlidir.	4.232	1.073
11.	Daire Başkanlığımızda çalışanların yaptığı işlerin etkili ve sürekli biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sistemli olarak analizinin yapılması önemlidir.	4.295	0.962
12.	Daire Başkanlığımızda olağanüstü durumlar için faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemlerin alınması önemlidir.	4.315	0.940
13.	Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemlerinin kurulması önemlidir.	4.432	0.966
14.	Daire Başkanlığımızın ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgilerin zamanında elde edilmesi önemlidir.	4.554	0.995
15.	Daire Başkanlığımızın stratejik plan ve performans programının kamuoyuyla paylaşılması önemlidir.	4.000	1.190
16.	Daire Başkanlığımızda gelen ve giden evrakların zamanında kaydedilmesi önemlidir.	4.506	0.959
17.	Daire Başkanlığımızda oluşan hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemlerinin belirlenmesi önemlidir.	4.411	0.955
18.	Daire Başkanlığımızda iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi önemlidir.	4.310	1.058
19.	Daire Başkanlığımızda etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanması önemlidir.	4.094	0.953
20.	Daire Başkanlığımızda etik davranış kuralları konusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmesi önemlidir.	4.232	1.020

Tabloya bakıldığında her ifade için ortalamaların 4 değerinin üzerinde gerçekleştiği görülmektedir. 4 değeri ölçekte “Katılıyorum”, 5 değeri ise “Kesinlikle Katılıyorum” ifadelerine karşılık gelmektedir. Buna göre sorulara cevap veren Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrole yönelik algı düzeylerinin oldukça yüksek düzeyde olduğu söylenebilir. Algı düzeyini ölçmeye yönelik bu yirmi ifadeli ölçüğün genel ortalamasına bakacak olursak 4.329 değeri karşımıza çıkmaktadır. Ölçekte yer alan ifadelerden sekiz tanesi bu ortalama değer üzerinde oniki tanesi ise altında aritmetik ortalamalara sahiptir. Ölçekte daire başkanlarından en düşük aritmetik ortalama puanını “Daire Başkanlığımızın stratejik plan ve performans programının kamuoyuyla paylaşılması önemlidir” (ifade 15) 4.000 ± 1.190 ortalama ile elde etmiştir. Nispeten düşük kabul edebileceğimiz diğer aritmetik ortalamalar ise “Daire Başkanlığımızda etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanması önemlidir” (ifade 19) 4.094 ± 0.953 ve “Daire Başkanlığımızın performans programının hazırlanması önemlidir” (ifade 6) 4.150 ± 1.138 ifadelerinden elde edilmiştir. En yüksek aritmetik ortalamalı ifadelerle sırasıyla baktığımızda, “Daire Başkanlığımızın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımlarının yapılması önemlidir” (ifade 2) 4.567 ± 0.994 , “Daire Başkanlığımızın ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgilerin zamanında elde edilmesi önemlidir” (ifade 14) 4.554 ± 0.995 ve “Daire Başkanlığımızda gelen ve giden evrakların zamanında kaydedilmesi önemlidir” (ifade 16) 4.506 ± 0.959 tablo 1’den tespit edilmiştir.

4.4.2. Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemine İlişkin Mevcut Uygulamaları

Anketin ikinci bölümünde, algı düzeyini ölçmeye yönelik soruların mevcut uygulamalara göre uyarlanması ile oluşturulan 3'lü likert ölçeğine göre hazırlanan 20 soru yer almaktadır. Bu ölçekteki soruların Cronbach Alpha katsayısı 0.86 olarak tespit edilmiştir. Bu katsayıda göstermektedir ki anketteki sorular tutarlı ve güvenilir bir nitelik taşımaktadır. Tablo 2'de muhasebe birimlerinin iç kontrol sisteminin mevcut durumu ile ilgili 20 ifadeyi yerine getirme düzeylerine ilişkin aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri görülmektedir.

Tablo 2. Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemine İlişkin Mevcut Uygulamalarının Aritmetik Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

No	İfadeler	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
21.	Daire Başkanlığımızın örgüt şeması oluşturulmuştur.	2.743	0.525
22.	Daire Başkanlığımızın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmıştır.	2.797	0.437
23.	Daire Başkanlığımızda personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yönetici tarafından yılda en az bir kez değerlendirilmekte ve değerlendirme sonucu personelle görüşülmektedir.	2.027	0.701
24.	Daire Başkanlığımızda yetkiler devredilirken, devredilen yetkinin sınırları yazılı olarak belirlenmektedir.	2.547	0.646
25.	Daire Başkanlığımızın stratejik planı hazırlanmıştır.	2.095	0.915
26.	Daire Başkanlığımızın performans programı hazırlanmıştır.	1.904	0.930
27.	Daire Başkanlığımızın amaç ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmiştir.	1.917	0.759
28.	Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlerde karşılaşılabilecek riskler için uygun kontrol strateji ve kontrol yöntemleri belirlenmiştir.	1.876	0.706
29.	Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin temel süreçlerin belirlenmesi ve süreçlerin tanımlanması gerçekleştirilmiştir.	2.391	0.678
30.	Daire Başkanlığımızdaki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmiştir.	2.594	0.594
31.	Daire Başkanlığımızda her çalışanın yaptığı işlerin etkili sürekli biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sistemli olarak analizi yapılmaktadır.	2.364	0.609
32.	Daire Başkanlığımızda olağanüstü durumlar için faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmıştır.	2.095	0.670
33.	Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemleri kurulmuştur.	2.108	0.713
34.	Daire Başkanlığımızın ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgiler zamanında elde edilmektedir.	2.432	0.663
35.	Daire Başkanlığımızın stratejik plan ve performans programı web sayfasında yayınlanmaktadır.	1.904	0.974
36.	Daire Başkanlığımıza gelen ve giden evraklar zamanında kaydedilmektedir.	3.000	0.000
37.	Daire Başkanlığımızda oluşan hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmiştir.	2.232	0.697
38.	Daire Başkanlığımızda iç kontrol sisteminin mevcut durumunun değerlendirilmesi yapılmaktadır.	2.256	0.683
39.	Daire Başkanlığımızda etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanmıştır.	1.702	0.789
40.	Daire Başkanlığımızda etik davranış kuralları konusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmiştir.	1.689	0.757

Tablo 2'de üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaları üçlü likert (1=Hayır, 2=Kısmen, 3=Evet) ölçeği ile değerlendirilmektedir. Bu kapsamda ölçekteki 20 ifadeye verilen yanıtların genel ortalaması 2.233 olarak tespit edilmiştir. Buradan da muhasebe birimlerinde iç kontrol sistemine yönelik uygulamaların "kısmen" yerine getirildiği sonucuna ulaşılabilir. İfadelerden 11 tanesi ortalama değerinin altında puanlar elde ederken 9 tanesi ortalama değerden daha yüksek aritmetik ortalamalar gerçekleştirmiştir. "Daire Başkanlığımıza gelen ve giden evraklar zamanında kaydedilmektedir" (ifade 36) ifadesini cevaplayan daire başkanlarının tamamı evet şeklinde görüş bildirmiş ve bu ifade en yüksek aritmetik ortalama olan 3.000 ± 0.000 puanını almayı başarmıştır. Ölçekte "Daire Başkanlığımızın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmıştır" (ifade 22) 2.797 ± 0.437 ile "Daire Başkanlığımızın örgüt şeması oluşturulmuştur" (ifade 21) 2.743 ± 0.525 ifadeleri muhasebe birimleri tarafından titizlikle

yerine getirilen diğer iç kontrol uygulamaları olarak öne çıkmaktadır. “Daire Başkanlığımızda etik davranış kuralları konusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmiştir” (ifade 40) 1.689 ± 0.757 , “Daire Başkanlığımızda etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanmıştır” (ifade 39) 1.702 ± 0.789 ve “Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlerde karşılaşılabilecek riskler için uygun kontrol strateji ve kontrol yöntemleri belirlenmiştir” (ifade 26) 1.876 ± 0.706 ifadeleri ise muhasebe birimleri tarafından kısmen dahi yerine getirilmeyen iç kontrol uygulamaları olarak karşımıza çıkmaktadır. Burada, en düşük aritmetik ortalama puanlarını alan üç uygulamadan ikisinin etik davranış kuralları hususunda olması dikkat çekicidir. Tablo 2’de değinilmesi gereken bir diğer nokta da, muhasebe birimleri tarafından kısmen dahi olsa yerine getirilmeyen iç kontrol uygulamalarının sayısıdır. Altı tane iç kontrol sistemine yönelik uygulama 2 değerinin altında aritmetik ortalamalar elde etmiştir.

4.4.3. İç Kontrole Yönelik Algı Düzeyi İle Mevcut Uygulamaların Karşılaştırılması

Çalışmanın son aşamasında üniversitelerin strateji geliştirme daire başkanlarının iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri ile üniversitelerin muhasebe birimlerindeki iç kontrol uygulamalarının mevcut durumu arasındaki ilişki incelenmektedir. Karşılaştırma yapabilmek için 5’li likert şeklinde düzenlenen algı düzeyini ölçmeye yönelik sorular 3’lü likert’e dönüştürülmüştür. Bu amaçla “Kesinlikle Katılmıyorum” ve “Katılmıyorum” ifadeleri birleştirilmiş ve 1 değeri atanmış, “Kesinlikle Katılıyorum” ve “Katılıyorum” ifadeleri birleştirilmiş ve 3 değeri atanmıştır, “Kararsızım” ifadesine ise 2 değeri atanmıştır.

Karşılaştırma yapabilmek için Wilcoxon Eşleştirilmiş İki Örnek Testi kullanılmıştır. Bu test, parametrik varsayımlar yerine getirilmediğinde, aynı bireylerin iki farklı duruma ilişkin ölçümlerini karşılaştırılmada kullanılır. Karşılaştırmalarda anlamlılık düzeyi 0.05 olarak belirlenmiştir ve $p \leq 0.05$ olduğunda ortaya çıkan farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğu varsayılmıştır.

Araştırmada test edilmek istenen hipotez, anketin birinci ve ikinci bölümünde yer alan ve birbirinin paraleli olan 20’şer ifade bakımından tek tek değerlendirilmiş olup sonuçlar tablo 3’de görülmektedir.

Tablo 3. İç Kontrole Yönelik Algı Düzeyi İle İç Kontrole Yönelik Mevcut Uygulamalar Arasındaki Karşılaştırmalar

NO	İFADELER	X	SS	Z	p
1	A. Daire Başkanlığımızın örgüt şemasının oluşturulması önemlidir.	2.864	0.505	-	0.245
	B. Daire Başkanlığımızın örgüt şeması oluşturulmuştur.	2.743	0.525	1.163	
2	A. Daire Başkanlığımızın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımlarının yapılması önemlidir.	2.864	0.505	-	0.508
	B. Daire Başkanlığımızın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmıştır.	2.797	0.437	0.662	
3	A. Daire Başkanlığımızda personelin yeterliliği ve performansının bağlı olduğu yönetici tarafından yılda en az bir kez değerlendirilmesi ve değerlendirme sonucunun personelle görüşülmesi önemlidir.	2.810	0.565	-	0.000
	B. Daire Başkanlığımızda personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yönetici tarafından yılda en az bir kez değerlendirilmekte ve değerlendirme sonucu personelle görüşülmektedir.	2.027	0.701	5.513	
4	A. Daire Başkanlığımızda yetki devirlerinin, devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmesi ve ilgililere bildirilmesi önemlidir.	2.864	0.505	-	0.006
	B. Daire Başkanlığımızda yetkiler devredilirken, devredilen yetkinin sınırları yazılı olarak belirlenmektedir.	2.547	0.646	2.767	
5	A. Daire Başkanlığımızın stratejik planın hazırlanması önemlidir.	2.743	0.620	-	0.000
	B. Daire Başkanlığımızın stratejik planı hazırlanmıştır.	2.095	0.915	4.391	
6	A. Daire Başkanlığımızın performans programının hazırlanması önemlidir.	2.698	0.660	-	0.000
	B. Daire Başkanlığımızın performans programı hazırlanmıştır.	1.904	0.930	5.129	
7	A. Daire Başkanlığımızın amaç ve hedeflerine yönelik risklerin belirlenmesi önemlidir.	2.824	0.557	-	0.000
	B. Daire Başkanlığımızın amaç ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmiştir.	1.917	0.759	5.866	
8	A. Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen her bir faaliyette karşılaşılabilecek risk için, uygun kontrol strateji ve kontrol yöntemlerinin belirlenmesi önemlidir.	2.794	0.599	-	0.000
	B. Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlerde karşılaşılabilecek riskler için uygun kontrol strateji ve kontrol yöntemleri belirlenmiştir.	1.876	0.706	5.928	
9	A. Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin temel süreçlerin belirlenmesi	2.797	0.596	-	0.000

	ve süreçlerin tanımlanması önemlidir. B. Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin temel süreçlerin belirlenmesi ve süreçlerin tanımlanması gerçekleştirilmiştir.	2.391	0.678	3.981	
10	A. Daire Başkanlığımızdaki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevlerinin farklı kişilere verilmesi önemlidir. B. Daire Başkanlığımızdaki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmiştir.	2.780	0.606	-	0.090
		2.594	0.594	1.697	
11	A. Daire Başkanlığımızda çalışanların yaptığı işlerin etkili ve sürekli biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sistemli olarak analizinin yapılması önemlidir. B. Daire Başkanlığımızda her çalışanın yaptığı işlerin etkili ve sürekli biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sistemli olarak analizi yapılmaktadır.	2.831	0.506	-	0.000
		2.364	0.609	4.197	
12	A. Daire Başkanlığımızda olağanüstü durumlar için faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemlerin alınması önemlidir. B. Daire Başkanlığımızda olağanüstü durumlar için faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmıştır.	2.849	0.490	-	0.000
		2.095	0.670	5.566	
13	A. Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemlerinin kurulması önemlidir. B. Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemleri kurulmuştur.	2.851	0.515	-	0.000
		2.108	0.713	5.580	
14	A. Daire Başkanlığımızın ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgilerin zamanında elde edilmesi önemlidir. B. Daire Başkanlığımızın ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgiler zamanında elde edilmektedir.	2.864	0.505	-	0.000
		2.432	0.663	4.140	
15	A. Daire Başkanlığımızın stratejik plan ve performans programının kamuoyuyla paylaşılması önemlidir. B. Daire Başkanlığımızın stratejik plan ve performans programı web sayfasında yayınlanmaktadır.	2.589	0.760	-	0.000
		1.904	0.974	4.113	
16	A. Daire Başkanlığımızda gelen ve giden evrakların zamanında kaydedilmesi önemlidir. B. Daire Başkanlığımıza gelen ve giden evraklar zamanında kaydedilmektedir.	2.863	0.508	-	0.025
		3.000	0.000	2.236	
17	A. Daire Başkanlığımızda oluşan hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemlerinin belirlenmesi önemlidir. B. Daire Başkanlığımızda oluşan hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmiştir.	2.863	0.508	-	0.000
		2.232	0.697	5.079	
18	A. Daire Başkanlığımızda iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi önemlidir. B. Daire Başkanlığımızda iç kontrol sisteminin mevcut durumunun değerlendirilmesi yapılmaktadır.	2.837	0.549	-	0.000
		2.256	0.683	4.863	
19	A. Daire Başkanlığımızda etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanması önemlidir. B. Daire Başkanlığımızda etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanmıştır.	2.756	0.592	-	0.000
		1.702	0.789	5.981	
20	A. Daire Başkanlığımızda etik davranış kuralları konusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmesi önemlidir. B. Daire Başkanlığımızda etik davranış kuralları konusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmiştir.	2.808	0.544	-	0.000
		1.689	0.757	6.313	

1 no'lu karşılaştırma incelendiğinde, Daire başkanlarının “Daire Başkanlığımızın örgüt şemasının oluşturulması önemlidir” ifadesinden aldıkları puan (2.864 ± 0.505), “Daire Başkanlığımızın örgüt şeması oluşturulmuştur” ifadesinden aldıkları puandan (2.743 ± 0.525) daha yüksek bulunmuştur ancak aradaki bu farklılık istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır ($t = -1.163$, $p = 0.245$). H1 hipotezi reddedilmektedir.

2 no'lu karşılaştırmaya baktığımızda, daire başkanlarının “Daire Başkanlığımızın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımlarının yapılması önemlidir” ifadesinden aldıkları puan (2.864 ± 0.505), “Daire Başkanlığımızın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmıştır” ifadesinden aldıkları puandan (2.797 ± 0.437) daha yüksek olduğu tablo 3'den tespit edilmiştir. Aradaki bu fark da anlamlı değildir ($t = -0.662$, $p = 0.508$). H1 hipotezi reddedilmektedir. Daire başkanları faaliyetlere ilişkin genel görev tanımları yapılmasının önemli olduğuna katılmakla birlikte, mevcut durum açısından algı düzeylerine nazaran biraz daha düşük seviyede ifadeyi yerine getirmektedirler.

3 no'lu karşılaştırmaya bakıldığında, daire başkanlarının “Daire Başkanlığımızda personelin yeterliliği ve performansının bağlı olduğu yönetici tarafından yılda en az bir kez değerlendirilmesi ve değerlendirme sonucunun personelle görüşülmesi önemlidir” ifadesine katılım düzeylerinden aldıkları puan ile “Daire Başkanlığımızda personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yönetici tarafından yılda en az bir kez

değerlendirilmekte ve değerlendirme sonucu personelle görüşülmektedir” ifadesinin yerine getirilme düzeylerinden aldıkları puan arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir ($t=-5.513$, $p=0.000$). H1 hipotezi kabul edilmektedir. Daire başkanları, personelin yeterliliği ve performansının yönetici tarafından değerlendirilmesi konusuna önem vermektedirler (2.810 ± 0.565) ancak mevcut uygulamaların önem verilen düzeyde olmadığı (2.027 ± 0.701) tablodan anlaşılmaktadır.

Tablo 3’de 4 no’lu karşılaştırmaya baktığımızda, daire başkanlarının algı düzeyleri ile mevcut uygulamaları arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Daire başkanlarının, “Daire Başkanlığımızda yetki devirlerinin, devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmesi ve ilgililere bildirilmesi önemlidir” ifadesinden aldıkları puan (2.864 ± 0.505) ile “Daire Başkanlığımızda yetkiler devredilirken, devredilen yetkinin sınırları yazılı olarak belirlenmektedir” ifadesinden aldıkları puan (2.547 ± 0.646) arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir ($t=-2.767$, $p=0.006$). Bu sonuç karşısında H1 hipotezi kabul edilmektedir.

5 no’lu karşılaştırmada da tablo 3’de görüldüğü üzere ifadelerden alınan puanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmuştur ($t=-4.391$, $p=0.000$). Bu durumda H1 hipotezi yine kabul edilmektedir. Daire başkanları “Daire Başkanlığımızın stratejik planın hazırlanması önemlidir” ifadesine yüksek düzeyde katılmakla birlikte (2.743 ± 0.620), aynı katılım düzeyini ifadeyi uygulamaya koymakta gösterememiş ve “Daire Başkanlığımızın stratejik planı hazırlanmıştır” ifadesinden daha düşük puan almıştır (2.095 ± 0.915). Buradan da Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının stratejik planı ancak “kısmen” hazırladıkları sonucu çıkarılabilir.

Tablo 3’de 6 no’lu karşılaştırmada bu sefer performans programı ile ilgili karşılaştırma yapılmaktadır. Bu karşılaştırma neticesinde Daire başkanlarının, “Daire Başkanlığımızın performans programının hazırlanması önemlidir” ifadesinden aldıkları puan (2.698 ± 0.660) ile “Daire Başkanlığımızın performans programı hazırlanmıştır” ifadesinden aldıkları puan (1.904 ± 0.930) arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiş ($t=-5.129$, $p=0.000$) ve H1 hipotezi kabul edilmiştir. Aynı stratejik plan hazırlıklarında olduğu gibi performans programının hazırlanması hususunda da daire başkanlarının algı düzeyleri oldukça yüksek olmasına rağmen bu konuyu uygulamaya geçirmede başarılı olamadıkları ve performans programını “kısmen” düzeyinin bile altında gerçekleştirdikleri tablo 3’de görülmektedir.

7 no’lu karşılaştırma amaç ve hedeflere yönelik risklerin belirlenmesi ile ilgilidir. Burada da puanlar arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiş olup ($t=-5.866$, $p=0.000$) H1 hipotezi kabul edilmektedir. Daire başkanlarının “Daire Başkanlığımızın amaç ve hedeflerine yönelik risklerin belirlenmesi önemlidir” ifadesinden aldıkları puan (2.824 ± 0.557) ile “Daire Başkanlığımızın amaç ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmiştir” ifadesini gerçekleştirme düzeylerinden aldıkları puan (1.917 ± 0.759) arasında anlamlı bir farklılık vardır. Daire başkanları amaçlara ve hedeflere ulaşmayı engelleyecek risklerin belirlenmesi konusunda çok yüksek seviyede algı düzeyine sahipken, bu yüksek algı düzeyinin uygulamaya tam olarak yansımadağı tablodan tespit edilmektedir.

8 no’lu karşılaştırma incelendiğinde, Daire başkanlarının “Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen her bir faaliyette karşılaşılabilecek risk için, uygun kontrol strateji ve kontrol yöntemlerinin belirlenmesi önemlidir” ifadesinden aldıkları puan (2.794 ± 0.599), “Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlerde karşılaşılabilecek riskler için uygun kontrol strateji ve kontrol yöntemleri belirlenmiştir” ifadesinden aldıkları puandan (1.876 ± 0.706) daha yüksek olarak tespit edilmiştir. Bu farklılık istatistiksel olarak anlamlıdır ($t=-5.928$, $p=0.000$). dolayısı ile H1 hipotezi kabul edilmektedir.

9 no’lu karşılaştırmada da ifadelerden alınan puanlar arasında anlamlı bir farklılık söz konusudur ($t=-3.981$, $p=0.000$). H1 hipotezi kabul edilmektedir. Daire başkanları “Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin temel süreçlerin belirlenmesi ve süreçlerin tanımlanması önemlidir” ifadesine çok yüksek düzeyde katılmakta (2.797 ± 0.596) ve diğer karşılaştırmalara nazaran “Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin temel süreçlerin belirlenmesi ve süreçlerin tanımlanması gerçekleştirilmiştir” ifadesini daha yüksek düzeyde yerine getirmektedir (2.391 ± 0.678).

10 no’lu karşılaştırmaya bakıldığında, Daire Başkanlarının “Daire Başkanlığımızdaki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevlerinin farklı kişilere verilmesi önemlidir” ifadesinden aldıkları puan (2.780 ± 0.606), “Daire Başkanlığımızdaki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmiştir” ifadesinden aldıkları puandan

(2.594±0.594) daha yüksek bulunmuştur ancak aradaki bu farklılık istatistiksel olarak anlamlı değildir ($t=-1.697$, $p=0.090$). Bu sonuç karşısında H1 hipotezi reddedilmektedir.

11 no'lu ifade çalışanların yaptıkları işlerdeki etkinliklerinin ve sürekliliklerinin analiz edilmesi ile ilgili olup, "Daire Başkanlığımızda çalışanların yaptığı işlerin etkili ve sürekli biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sistemli olarak analizinin yapılması önemlidir" ifadesinden alınan puan (2.831±0.506) ile "Daire Başkanlığımızda her çalışanın yaptığı işlerin etkili ve sürekli biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin sistemli olarak analizi yapılmaktadır" ifadesinden alınan puan (2.364±0.609) arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir ($t=-4.197$, $p=0.000$). H1 hipotezi kabul edilmektedir.

Tablo 3 incelendiğinde 12 no'lu karşılaştırmada daire başkanlarının "Daire Başkanlığımızda olağanüstü durumlar için faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemlerin alınması önemlidir" ifadesinden aldıkları puan (2.849±0.490) ile "Daire Başkanlığımızda olağanüstü durumlar için faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmıştır" ifadesini gerçekleştirme düzeyinden aldıkları puan (2.095±0.670) arasında istatistiksel olarak bir farklılık gözlenmiş ve ($t=-5.566$, $p=0.000$) H1 hipotezi kabul edilmiştir. Daire başkanları karşılaşılabilecek olağanüstü durumlar için gerekli önlemlerin alınması gerekliliğine şiddetle inanmakla birlikte, uygulamada durumun bu şekilde gerçekleşmediği tablodan anlaşılmaktadır.

13 no'lu karşılaştırma bilgi sistemlerinin önemine yöneliktir. Bu karşılaştırmada da elde edilen puanlar arasında istatistiksel açıdan önemli bir farklılık tespit edilmiştir ($t=-5.580$, $p=0.000$). H1 hipotezi yine kabul edilmektedir. Daire başkanları "Daire Başkanlığımızda gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemlerinin kurulması önemlidir" ifadesine yüksek düzeyde katılmakla birlikte (2.851±0.515), birimlerinde bilgi sistemleri kurulması hususunda çok da fazla gayret göstermemektedir (2.108±0.713). Mevcut uygulamaya bakıldığında daire başkanlıklarında ancak "kısmen" düzeyinin biraz üzerinde bir seviyede bilgi sistemleri kurulmuş bulunmaktadır.

14 no'lu ifadede daire başkanlarının "Daire Başkanlığımızın ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgilerin zamanında elde edilmesi önemlidir" ifadesine katılma düzeylerinden aldıkları puan (2.864±0.505) ile "Daire Başkanlığımızın ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgiler zamanında elde edilmektedir" ifadesini gerçekleştirme düzeylerinden aldıkları puan (2.432±0.663) arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir ($t=-4.140$, $p=0.000$). Bu durumda da H1 hipotezi kabul edilmektedir. Bu tespite göre daire başkanlıklarında doğru ve güvenilir bilgilerin zamanında elde edilme düzeyinin mükemmel olmasa bile tatmin edici seviyede olduğu söylenebilir.

15 no'lu karşılaştırmada daire başkanları "Daire Başkanlığımızın stratejik plan ve performans programının kamuoyuyla paylaşılması önemlidir" ifadesine katılma düzeyi bakımından tablo 3'deki en düşük puanı almıştır (2.589±0.760). Buradan da anlaşılmaktadır ki, daire başkanları stratejik plan ve performans programının kamuoyuyla paylaşılmasını çok da önemli bulmamaktadır. "Daire Başkanlığımızın stratejik plan ve performans programı web sayfasında yayınlanmaktadır" ifadesini gerçekleştirme düzeyi bakımından daire başkanları yine çok düşük bir puan almıştır (1.904±0.974). Bahsi geçen plan ve programların birimlerin web sayfalarında "kısmen" düzeyinin bile altında bir seviyede yayınlandığı tablodan anlaşılmaktadır. Son olarak tablo 3'e baktığımızda 15 no'lu karşılaştırma açısından daire başkanlarının elde ettikleri puanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur ($t=-4.113$, $p=0.000$). H1 hipotezi kabul edilmektedir.

16 no'lu karşılaştırmada dikkati çeken nokta, tablo3'de mevcut uygulama puanı algı düzeyi puanından yüksek çıkan tek karşılaştırma olmasıdır. Bu tespite rağmen "Daire Başkanlığımızda gelen ve giden evrakların zamanında kaydedilmesi önemlidir" ifadesinden alınan puan ile (2.863±0.508) "Daire Başkanlığımıza gelen ve giden evraklar zamanında kaydedilmektedir" (3.000±0.000) ifadesini gerçekleştirme düzeyinden alınan puan arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir ($t=-2.236$, $p=0.025$). H1 hipotezi kabul edilmektedir. Bu karşılaştırmadan çıkarılabilecek bir diğer sonuç ise, çalışmaya katılan üniversitelerin tamamında gelen ve giden evrakların zamanında ilgili defterlere mükemmel bir düzeyde kaydediliyor olmasıdır.

Tablo 3'deki 17 no'lu karşılaştırmaya bakıldığında daire başkanlarının "Daire Başkanlığımızda oluşan hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemlerinin belirlenmesi önemlidir" ifadesinden aldıkları puan

(2.863±0.508), “Daire Başkanlığımızda oluşan hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmiştir” ifadesinden aldıkları puandan (2.232±0.697) daha yüksek bulunmuştur. Aradaki bu farklılık istatistiksel olarak anlamlı bulunmuş ve (t=-5.079, p=0.000) H1 hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 3’de 18 no’lu karşılaştırmaya baktığımızda, daire başkanlarının algı düzeyleri ile mevcut uygulamaları arasında anlamlı bir farklılık olduğu gözlenmektedir. Daire başkanlarının, “Daire Başkanlığımızda iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi önemlidir” ifadesinden aldıkları puan (2.837±0.549) ile “Daire Başkanlığımızda iç kontrol sisteminin mevcut durumunun değerlendirilmesi yapılmaktadır” ifadesinden aldıkları puan (2.256±0.683) arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir (t=-4.863, p=0.000). H1 hipotezi yine kabul edilmektedir. Buradan da daire başkanlıklarında iç kontrol sisteminin mevcut durumu hakkındaki değerlendirilmelerin çok da etkin bir düzeyde yapılmadığı sonucuna ulaşılabilir.

19 no’lu karşılaştırmada dikkat edilmesi gereken nokta, iç kontrole yönelik mevcut uygulamalar arasında en az yerine getirilen ikinci uygulamanın “Daire Başkanlığımızda etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanmıştır” ifadesi olduğudur (1.702±0.789). Buna karşın daire başkanlarının “Daire Başkanlığımızda etik davranış kurallarını içeren dokümanlar hazırlanması önemlidir” ifadesine katılma düzeyleri çok yüksek seviyede gerçekleşmiştir (2.756±0.592). Aradaki fark istatistiksel olarak anlamlıdır (t=-5.981, p=0.000). H1 hipotezi kabul edilmektedir.

Tablo 3’deki son karşılaştırmada “Daire Başkanlığımızda etik davranış kuralları konusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmiştir” ifadesi iç kontrole yönelik mevcut uygulamalar arasında en az yerine getirilen uygulama olarak dikkatleri çekmektedir (1.689±0.757). Daire başkanlıklarında etik davranış kuralları konusunda personele eğitim verilme düzeyinin hiç de tatmin edici bir seviyede olmadığı bu sonuçtan anlaşılmaktadır. Daire başkanlarının “Daire Başkanlığımızda etik davranış kuralları konusunda tüm personele bilinçlendirme eğitimleri verilmesi önemlidir” ifadesine katılma düzeyleri ise çok yüksek seviyede gerçekleşmiştir (2.808±0.544). İfadeye katılım puanları ile ifadeyi gerçekleştirme puanları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmuş (t=-6.313, p=0.000) ve H1 hipotezi kabul edilmiştir.

SONUÇ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu içinde; mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, tahakkuk esaslı muhasebe, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme ile iç kontrol ve iç denetim konuları yeni mali yönetim ve kontrol sistemini oluşturan temel unsurlar olarak düzenlenmiş bulunmaktadır. 5018 sayılı Kanunun 55-67. maddeleri iç kontrol başlığı altında sayılmıştır. İç kontrole ilişkin yayınlanan “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği” ve “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ile kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması yönünde önemli adımlar atılmıştır.

5018 sayılı Kanun vasıtasıyla idari ve hukuki çerçevesi belirlenen yeni Türk kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin temel unsurlarından birinin, kamu idarelerinde tasarlanıp uygulanması öngörülen iç kontrol sistemi olduğu söylenebilir. 5018 sayılı Kanun genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine (düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç), yönetim sorumluluğu esasına dayalı olarak, iç kontrol faaliyet ve süreçlerini tasarlayarak iç kontrol sistemlerini kurma ve uygulama yükümlülüğü getirmiştir.

İç kontrol sistemi Türk kamu mali yönetiminin temelini teşkil etmektedir. Buradan hareketle, idarelerin stratejik planlarında belirlemiş oldukları amaç ve hedeflere ulaşabilmeleri, riskleri belirleyebilmeleri ve risklere karşı gerekli önlemleri alabilmeleri için bu temel unsurun etkin bir şekilde kurulması ve işletilmesi gerekmektedir. Özel bütçeli idarelerden olan devlet üniversitelerinde, iç kontrol sistemlerinin kurulması, uygulanması ve geliştirilmesi konusunda en büyük rolü oynayan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının yöneticileri tarafından iç kontrol sisteminin nasıl algılandığının ve muhasebe birimi olan söz konusu Daire Başkanlıklarında iç kontrol sisteminin unsurlarının oluşturulup oluşturulmadığının araştırıldığı bu çalışmada ulaşılan sonuçlar aşağıda açıklanmaktadır.

Araştırma sonucunda Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrol sistemine yönelik algı düzeylerinin yüksek olduğu görülmüştür. Algı seviyesini ölçen 20 ifadeye daire başkanlarının verdiği cevapların aritmetik ortalaması 4.239 olarak tespit edilmiştir. Ortalamanın “5” değerine oldukça yakın çıkmış olması, daire başkanlarının iç kontrol sistemini algılamadaki hassasiyetlerinin göstergesi olmaktadır.

Daire başkanlarının iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri ile iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaları arasında karşılaştırma yapabilmek için, algı düzeyini ölçen ifadeler mevcut durumu ölçecek şekilde uyarlanmış ve üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaları gerçekleştirme düzeyleri üçlü likert (1=Hayır, 2=Kısmen, 3=Evet) ölçeği ile değerlendirilmiştir. Ölçekteki 20 soruya verilen yanıtların genel ortalaması 2.233 olarak tespit edilmiştir. Bu ortalama değer, muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik uygulamaları tam olarak yerine getiremediğini, ancak “kısmen” seviyesinin biraz üzerinde bir oranda gerçekleştirdiğini göstermektedir. İç kontrol sisteminin etkinliği açısından durum değerlendirildiğinde, muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaları yerine getirme düzeyi açısından çok da yeterli bir konumda olmadıkları sonucuna ulaşılabilir.

Strateji Geliştirme Daire Başkanlarının iç kontrol sistemine yönelik algı düzeyleri ile iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaların gerçekleştirilme düzeyleri karşılaştırıldığında, 20 ifadenin 17'sinde istatistiki olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Buradan daire başkanlarının iç kontrol sistemini çok önemli olarak algılamalarına rağmen yöneticisi oldukları muhasebe birimlerinde mevcut uygulamalar açısından bu özeni göstermedikleri ve mevcut uygulamaların gerçekleştirilmesinde eksiklikleri olduğu sonucu çıkarılabilir.

KAYNAKÇA

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete.**

Aksoy, M. (2008). **Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.

Candan, E. (2006). “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**, Sayı 38 (Mayıs – Haziran), s. 1-23.

Cebeci, A. U. (2009). “İç Kontrol: Temel Gelişmeler ve COSO Çerçevesi-II”, **Kamu İç Kontrol Sistemi Seminer Ders Notları**, Güncel Mevzuat Dergisi Yayını, Afyon.

Christ, M., Emmett S., Summers S. & Wood D., “The Effects of Preventive and Detective Controls on Employee Performance and Motivation, **Working Paper Series**, <<http://ssrn.com/abstract=1489918>>, Erişim tarihi: 20.05.2010.

Coso, (1992). **Internal Control-Integrated Framework**, Executive Summary, U.S.A, <http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm>, Erişim tarihi: 12.03.2005.

Demirbaş, M. (2005). “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 7 (Bahar), s. 167-188.

Dinapoli, T. (2007). **Standards for Internal Control in New York State Government**, October, <<http://www.osc.state.ny.us>>, Erişim tarihi: 10.12.2009.

Evaluating Internal Controls, Ernest & Young, Fourth in Series, <http://www.sarbanes-oxley.be/sarbanes-oxley_effectiveness.html>, Erişim tarihi: 15.01.2009.

Gao, (2001). **Internal Control Management and Evaluation Tool**, August.

Government Finance Statistics Guide, (2007). European Central Bank, January.

Hallock, M. (2007). “Ethics & Internal Controls”, **U.S. Business Review**, Volume 8, Issue 1, January, s. 7-8.

Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code, (1999). The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, September

Internal Control Guide for Managers, Office of the Comptroller Commonwealth of Massachusetts, <http://www.mass.gov/Aosc/docs/business_functions/bf_int_cntrls>, Erişim tarihi: 15.01.2009.

Ionescu, L. (2007). “Internal Control, Human, Human Resource Management and Risk Assessment”, **Economics, Management and Financial Markets**, Volume 2, Issue 2, s. 129-136.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, **12.07.2006 Tarih ve 26226 Sayılı Resmi Gazete.**

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği, **31.12.2005 Tarih ve 20604 Sayılı Resmi Gazete.**

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, **26.12.2007 Tarih ve 26738 Sayılı Resmi Gazete.**

Saltık, N. (2007). **İç Kontrol Standartları**, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Uzman Raporu, Ankara.

Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, **13.02.2006 Tarih ve 26084 Sayılı Resmi Gazete.**

Taylor, D. H. & Glezen, G.W, (1997). **Auditing**, John Wiley & Sons Inc.

Tosun, H. & Cebeci, U., (2006). **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı İkincil Mevzuat)**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.

Trenerry, A. (1999). **Principles of Internal Control**, University of New South Wales Press, Australia.

Tümer, S. (2010). **Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları**, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayını, Ankara.

Understanding Internal Controls, A References Guide for Managing University Business Practices, <<http://www.ucop.edu/ctlacct/under-ic.pdf>>, Erişim tarihi: 15.01.2009.

Wood, R. W. (1989). “An Analysis of Selected Internal Controls for Financial Accounting at the Central Office Level of Alabama Boards of Education”, The University of Alabama, **Yayınlanmamış Doktora Tezi.**

Yazıcıoğlu, Y. & Erdoğan S. (2004). **SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, Detay Yayıncılık, Ankara.